

Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

LXXVI

La liquidación se ha de ajustar a lo que consta en las escrituras, sin que quepan presunciones, no demostradas, en materia fiscal; y por ello, consignada en una escritura pública la constitución de una Sociedad por los socios, con aportaciones iguales entre sí, como tal ha de liquidarse, sin inferir otras anteriores que suponía el liquidador hechas a la Sociedad. En el liquidador no debe suponerse temeridad, sino buena fe, y no deben imponerse costas por ello.

Caso.—Dos personas arrendaron un edificio, y para explotarlo formaron Sociedad con otras tres, con 40.000 pesetas de capital, de las que, según se hacía constar en la escritura social, se habían desembolsado 35.000, y el resto lo sería cuando lo reclamasen las necesidades sociales. Presentada a liquidación esta escritura social, se giraron dos liquidaciones, una por cesión, al 4 por 100, sobre 35.000 pesetas, y otra por Sociedades, sobre 5.000, al 0,50, números 14 y 63 de la tarifa, y recurridas ante el Tribunal Económico administrativo Provincial, éste resolvió se girase una liquidación por liquidación de Sociedad sobre 30.000 pesetas, y tres liquidaciones por donación sobre 7.000 pesetas cada una, a cargo de los tres últimos socios.

El Tribunal Provincial de lo Contencioso revoca tal acuerdo, y el Supremo confirma la Sentencia.

La legislación del Impuesto de derechos reales, al sujetar al

mismo determinados actos o contratos, además de señalarlos concretamente, exige la existencia de una relación jurídica que origine el acto sujeto a aquél, ya emane del acto mismo o de una convención entre los contratantes, que pueda deducirse, con arreglo a los principios de derecho, de su voluntad ; y tanto para garantía de los derechos fiscales, como para los del contribuyente, determina el Reglamento que el impuesto se ajuste a la naturaleza verdadera del acto jurídico, prescindiendo de los defectos de que pudiera adolecer (artículos 40 y 43 del Reglamento de 1911) ; y por esta razón, al calificar un contrato, consignado en una escritura pública, es preciso estudiar cuál fuese el verdadero contrato celebrado por los otorgantes ; según tal contrato, si bien se establece que dos de ellos tenían arrendado un edificio y se comprometían a reedificarlo para espectáculos públicos, no consta en el documento mismo que esos dos, por sí solos, hayan invertido cantidad alguna en tal obra, y así lo corrobora otra cláusula, según la que se asociaron esos dos con los otros tres para constituir la Compañía anónima, de responsabilidad limitada, para explotar la finca en cuestión ; por otra parte, en la cláusula referente al capital social de 40.000 pesetas, se dice que 35.000 habían sido desembolsadas por los cinco socios, por partes iguales (y las otras 5.000 lo serían cuando fuese preciso), y ello demuestra que los dos arrendatarios del edificio, careciendo de capital, se asociaron con los otros tres, a fin de llevar a cabo las obras de reconstrucción del teatro con los recursos de todos, usando de la facultad que les otorgaba el arrendamiento ; analizadas las cláusulas de la escritura y la prueba testifical practicada en el pleito, se adquiere la convicción de que se trata de una constitución de Compañía, de responsabilidad limitada, a la que aportan los cinco socios, bienes por partes iguales, adquiriendo iguales derechos y obligaciones, y como tal debe liquidarse por el capital efectivamente desembolsado ; aunque el liquidador estimó que había aportaciones anteriores de los arrendatarios, que ellos transfirieron a la Sociedad, no hay prueba de ello, sino sólo una presunción, que no puede tenerse en cuenta, según constante doctrina del Tribunal Supremo, especialmente en su Sentencia de 9 de Noviembre de 1909, lo cual es principio inconcusso en materia fiscal, ya que la acción del Estado no puede recaer sino sobre hechos reales y evidentes ; al exigir el impuesto

por concepto distinto del consignado en la escritura, se vulnera el derecho del contribuyente, y, según el artículo 1.^º de la ley de lo Contencioso-administrativo, procede la revocación del acuerdo y girar otra nueva, por constitución de Sociedad; al tratarse de interpretación de preceptos legales, el celo, la competencia y buena fe de los funcionarios que intervienen en la liquidación, aleja la temeridad, y no procede la condena en costas. (Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de Junio de 1928. *Gaceta* de 9 de Noviembre de 1929.)

LXXVII

El nombramiento de perito por la Administración, al efecto de practicar una comprobación, es un acto de gestión, y contra él no se da recurso de alzada ante los Tribunales Económicos, sino ante la Dirección de lo Contencioso.

Según el Reglamento de Procedimiento Económico-administrativo de 29 de Julio de 1924 (artículo 1.^º), se hallan separados los actos de gestión de los de resolución, incumbiendo los primeros a los diversos organismos de la Hacienda, ya en el orden Provincial o en el Central, comprendiendo todas las operaciones que se refieran a investigar, definir, liquidar y recaudar los derechos o cuotas de aquélla hasta que se declare o niegue un derecho o una obligación, y ajustándose a lo preceptuado por los respectivos reglamentos y correspondiendo el conocimiento de los segundos a los Tribunales Económico-administrativos; ahora bien, la comprobación de valores, a los efectos de la liquidación del impuesto de Derechos reales, es una función de gestión, cuyo fin es la determinación del verdadero valor de los bienes transmitidos, y se halla regulada en el Reglamento de 26 de Marzo de 1927, por lo que si los interesados entienden que el Delegado de Hacienda, al designar el perito de la Administración para efectuar la comprobación, no se ajusta a lo prevenido en dicho Reglamento, debieron dirigirse, por tratarse de actos de gestión, al organismo Central encargado de realizar la del mencionado impuesto, es decir, a la Dirección de lo Contencioso del Estado, única competente para

resolver lo que creyese procedente en cuanto al nombramiento de perito, si estimaba infringidos los preceptos del Reglamento (establecidos en favor de la Hacienda y no del particular), y no entablar reclamación ante el Tribunal Económico, pues el nombramiento de perito no constituye un acto que declare o niegue un derecho o imponga una obligación, como lo exige el Reglamento de Procedimiento; no se lesiona derecho alguno del particular al designar el Delegado el perito de la Hacienda, ya que aquél tiene el de nombrar el suyo, según el artículo 92 del Reglamento, si no acepta el de la Hacienda. Por ello es nula la actuación del Tribunal Provincial que falló en cuanto al fondo, y se remite el asunto a la Dirección de lo Contencioso. (Acuerdo del Tribunal Central de 27 de Noviembre de 1928.) 150-1928.

LXXVIII

La comprobación de valores de una concesión administrativa para producción de energía eléctrica y riegos, ha de hacerse, no por el presupuesto de gastos en que se calcule la obra que haya de ejecutarse, sino por la capitalización al 3 por 100 del canon que se establezca, y a falta de éste, por la tasación pericial, conforme a los párrafos 4, 11, 12, y 13 del artículo 71 del Reglamento.

Otorgada una concesión para riego, por noventa y nueve años, en cuanto a cuatro metros cúbicos por segundo, y para usos industriales a perpetuidad, en cuanto al resto, hasta 40 metros cúbicos de agua por segundo, de la que se obtenga mediante la regularización de un río por un embalse; comprendida la concesión en el artículo 200 de la ley de Aguas, referente a estar declaradas de utilidad pública las obras de riego en las que el volumen del agua sea superior a 200 litros por segundo; otorgadas las servidumbres de presa y acueducto sobre terrenos particulares; consignando que la concesión en la parte industrial se hace conforme a lo prevenido en la ley de Aguas en cuanto a los aprovechamientos preferentes, hay que inferir que el objeto primordial de la concesión es el aprovechamiento de aguas para riegos y usos industriales; esta misma

conclusión se obtiene si del examen de los documentos que integran aquéllos aparece : *a) que, según la Memoria y proyecto, el objeto es la ejecución de las obras otorgadas para el aprovechamiento del agua desde la presa hasta el desagüe final ; b) el acuerdo de la Dirección de Obras Públicas sujetando el proyecto de replanteo a información pública, por contener variantes del primitivo, conforme al Real decreto de 5 de Septiembre de 1918, que es disposición especial para aguas, y c) certificación del ingeniero, acreditativa de que la concesión tiene por principal objeto la máxima producción de energía eléctrica, mediante la regulación del curso del río con un embalse : ahora bien, tanto el artículo 5.^º, regla 14 de la ley del Impuesto de derechos reales, como el 71 del Reglamento, consignan un precepto general en cuanto a las concesiones referentes a obras públicas, en general, y otros especiales en cuanto a los aprovechamientos de aguas, en general, o en cuanto a los de aprovechamientos de agua para producción de energía eléctrica, determinando que servirá de base el importe total del presupuesto de gastos, si es conocido, y si no lo fuera, se fijará aquélla conforme a las reglas peculiares comprendidas en los números 2 a 12 del artículo 71 citado, y especialmente en los 4, y 11 a 13 inclusive ; y demostrado que la concesión no se refiere a obras en general, sino concretamente a las de aguas para riego y producción de energía eléctrica, a cuyo fin han de realizarse las obras que pongan aquélla en marcha y en condiciones de utilización, y determinado por Reales órdenes los requisitos de tales obras, que vienen a formar parte integrante de la concesión, como encaminadas al mejor aprovechamiento y a un mayor rendimiento de tal concesión, es inexcusable tomar como base de comprobación los especiales preceptos dictados para aguas, y no los de obras en general : no desvirtúa esta conclusión el que en la concesión de las aguas hayan de observarse ciertos requisitos propios de las de obras públicas, ya que es precepto del artículo 157 de la ley de Aguas que en los proyectos, ejecución, inspección y recepción de aquéllas han de observarse las prescripciones de la ley de Obras Públicas. Tal es la doctrina que fija el Tribunal Central, de la que se deduce que el párrafo primero del artículo 71 del Reglamento, referente a obras públicas en general, y el primero del número 14 del artículo 5.^º de la Ley no rigen cuando se trata de con-*

cesiones especiales de las mencionadas en dichos artículos, aunque haya presupuesto conocido. (Acuerdo de 19 de Febrero de 1929.) 153 de 1928.

LXXIX

Procedimiento. Incorporadas al expediente las hojas de liquidación, en las que aparecen que las giradas lo fueron a personas distintas del reclamante, debe pedirse a éste la justificación de personalidad, sea cualquiera el momento en que, mediante tal incorporación, se vea que éste no actúa en nombre propio; y no hecho así, el expediente o reclamación adolece de nulidad, y debe reponerse al momento oportuno para subsanación del defecto.

Tal es la doctrina del Tribunal Central, basada en lo dispuesto en los artículos 62 y 16 del Reglamento de procedimiento económico-administrativo, ya que establecen que la presentación del escrito de reclamación produce el efecto de que se tenga por interpuesta, aun cuando no se acompañen al escrito inicial, si lo fuesen en el plazo de quince días que por la Secretaría debe concederse al reclamante, y si bien por no haber indicado éste que actuaba en nombre ajeno no pudo cumplirse el requisito aludido: al iniciarse la reclamación, debió serlo en el momento en que, mediante las hojas de liquidación, se supo que las giradas no lo habían sido a nombre del recurrente, de donde habrá de inferirse que éste actuaba en nombre ajeno, ya que el artículo 62 citado no señala el momento en que haya de pedirse tal justificación, y debe serlo en cualquier estado del expediente en que se demuestre la falta de personalidad; no cumplido ese trámite, el expediente es nulo, ya que esa omisión producc la indefensión del contribuyente: la prueba debe aportarse a la primera instancia, a la que debe reponerse lo actuado. (Acuerdo del Tribunal Central de 15 de Enero de 1929.) 164 de 1928.

LXXX

Procedimiento. El plazo para reclamar una liquidación por herencia es el de quince días desde el siguiente a la notificación, por lo que si pasa aquél sin haberse recibido el escrito correspon-

diente, la reclamación será extemporánea, sin que sea admisible la presentación en la Secretaría del Ayuntamiento, por analogía a lo dispuesto en el Reglamento de procedimiento municipal, y mucho menos cuando no consta el día preciso en que se presentase en el Ayuntamiento, sino sólo que el oficio del Alcalde, remitiendo el escrito al Tribunal, fué recibido por éste mucho después de los quince días, a contar desde el siguiente a la notificación de la liquidación.

El Tribunal se basa, para declararlo así, en los artículos 200 y 204 del Reglamento del Impuesto, en relación al 62 del de Procedimiento de 29 de Julio de 1924, y en el 28 y 30 de éste, ya que, según ellos, los escritos se han de presentar en la Secretaría del Tribunal Económico y anotarse por el encargado del Registro el día en que se presenten, y se pondrá el sello de entrada y número, y sólo en ese día se puede considerar recibido el recurso, y si han pasado más de quince es extemporáneo: no es posible aplicar por analogía preceptos del Reglamento Municipal, cuando los hay tan expresos y terminantes en el de Procedimiento económico-administrativo; y aun interpretado con la mayor amplitud, siempre ha de exigirse, al menos a estos efectos, que conste que la presentación de la instancia de reclamación lo sea en una Oficina de Hacienda y la fecha de la presentación: constando que lo fué en la Secretaría del Ayuntamiento, y no apareciendo fecha ni sello de entrada, sólo se ha de contar desde que se recibió en el Tribunal. (Acuerdo de 2 de Enero de 1929.) 173-1928.

LXXXI

Concesiones de transporte por carretera. Comprobación de valores y base liquidable. Plazo de presentación. 1.º Cuando se trata de examinar la base, la cuantía que determina la competencia del Tribunal es el importe de la base y no la de la liquidación girada. 2.º El Tribunal Central puede conocer en incidente sobre inadmisión del recurso, acordada por el Provincial, revocar esa negativa y decidir el fondo del asunto. 3.º La base de liquidación, según Resolución de la Dirección de lo Contencioso, es la capitaliza-

ción al 5 por 100 del canon anual que abone el concesionario : esto es provisional, hasta que se decida lo definitivo oído Fomento. 4.º El plazo para presentación se cuenta desde la notificación del otorgamiento, y no desde la escritura, incurriendo en multa si pasan treinta días, a contar de aquél, sin presentarla a liquidación.

Antecedentes.—Formulada CONSULTA por una Abogacía del Estado acerca del MODO DE COMPROBAR el valor de las CONCESIONES DEL TRANSPORTE por carretera, CON EXCLUSIVA, por medio de MOTOR MECÁNICO (no previstas en el Reglamento), LA DIRECCIÓN DE LO CONTENCIOSO la resolvió reconociendo que en la legislación del Impuesto no está previsto el caso, y que era necesario dictar normas provisionales hasta que se obtuviese de los Centros técnicos de Fomento la orientación oportuna, como se hizo para los saltos de agua, y provisionalmente podía seguirse el criterio de capitalizar al 5 por 100 el canon que ha de abonar el concesionario, conforme al artículo 7.º del Real decreto de 4 de Julio de 1924, por tratarse de concesiones temporales, o si no puede conocerse ese canon, se podía aceptar como base el valor que declare el concesionario, debiendo hacerse saber a éste que la base es provisional, hasta que con carácter definitivo se determinen las normas para valorar estas concesiones. Por escritura pública de 16 de Julio se hace una concesión del género indicado, que la Junta de Transportes había adjudicado en 23 de Marzo, y el concesionario aceptado en 3 de Mayo.

Presentada a liquidación, el liquidador sumó las doce mensualidades de canon, y la suma la multiplicó por veinte (años de la duración), y el producto lo capitalizó al 5 por 100, liquidando sobre la base así obtenida al 0,30 por 100, e imponiendo multa de 30 por 100 por falta de presentación, ya que lo fué el 19 de Agosto, sin que se notificase al interesado la comprobación. Interpuesto por éste recurso de alzada contra la base y contra la liquidación, no fué admitido por el Tribunal Provincial, que sostuvo que únicamente procedía el Contencioso-administrativo, por no llegar la cuantía de la liquidación a 5.000 pesetas ; y promovida cuestión incidental sobre la no admisión de la apelación ante el Central, éste revoca el fallo apelado y resuelve en el sentido expuesto.

El acto administrativo reclamado no es la liquidación, sino la base : al aplicar el liquidador las normas fijadas por la Dirección de lo Contencioso, Centro encargado de la gestión del impuesto, a un caso no previsto en el Reglamento, y al fijar la base liquidable, era inexcusable notificar ésta al interesado, en primer lugar por tratarse de un caso nuevo y emplearse un medio comprobatorio no previsto en la Ley y desconocido por el contribuyente ; en segundo lugar, porque es innegable el derecho de todo interesado a saber, antes de exigir el cumplimiento de una obligación fiscal que la misma Administración no había previsto, cuál sea y su cuantía, para impugnarla si la estima equivocada o perjudicial ; y en tercer lugar, porque la comprobación y determinación siguiente de la base liquidable son actos administrativos reclamables ante el Tribunal Económico-administrativo, salvo el caso de utilizarse la capitalización del líquido imponible (que no es el actual) conforme a los artículos 85, párrafo sexto, y 200 del Reglamento del Impuesto ; la competencia ha de regularse, no por el importe de la liquidación, sino por el de la base impugnada, e interpuesta la reclamación contra la base dentro de los quince días desde que al pagar las liquidaciones la conoció, es procedente, así como el recurso de alzada, según el número segundo del artículo 42 del Reglamento de Procedimiento.

Fondo del asunto.—La capitalización para comprobar ha de entenderse sobre el canon anual y no la de suma de las veinte anualidades del contrato : 1.º Porque si bien la Dirección no indicó más que se capitalizase el canon al 5 por 100, por ser concesión temporal, sin expresar que fuese sobre el canon anual, tampoco lo indica el artículo 71 del Reglamento al ocuparse de las demás concesiones administrativas, y sin embargo siempre se ha explicado ese canon ; 2.º Porque cuando el Reglamento fija como base el canon o renta multiplicado por los años de duración del contrato, no exige se capitalice ese producto, sino que el producto mismo es la base liquidable ; por ejemplo : las concesiones de cultivo o aprovechamientos rústicos ; 3.º Porque con otro criterio, no se capitaliza el canon, que siempre indica prestación periódica, sino el canon multiplicado por los años de duración, es decir, el precio total que el concesionario ha de satisfacer al Estado, y no es eso lo

ordenado por la Dirección : la base será la capitalización al 5 por 100 del canon anual.

Plazo de presentación.—Según el artículo 107 del Reglamento, los títulos de concesiones administrativas se han de presentar a liquidación dentro de los treinta días desde el siguiente a la notificación del acuerdo otorgándolas, y si no constase la notificación en forma legal, o no fuese necesario tal plazo, se computará desde el acuerdo mismo ; notificado el acuerdo al interesado, se ha de arrancar desde la fecha de la notificación y no desde la de la escritura pública del contrato, pues el párrafo cuarto del artículo 107 del Reglamento, al computar los plazos desde la fecha última, se refiere a las ventas hechas en subasta judicial o administrativa, de lo que no se trata, y en cambio el párrafo sexto del mismo se refiere concretamente a las concesiones ; si bien el artículo 50 del Reglamento de transporte por carreteras de 11 de Diciembre de 1924 exige que la concesión se otorgue en escritura pública, el 47 del mismo determina que la Junta Central es quien otorga la concesión definitiva, y el documento expedido por ella es el título de la concesión con las condiciones establecidas : ese título es el que debe presentarse a liquidar en los plazos antes señalados, ya que la escritura es sólo requisito formal que no modifica lo establecido en el impuesto, y no hecho así, y pasados más de los treinta días, procede la multa del 30 por 100, según el artículo 214, párrafo primero, número segundo, ya que la demora excedió del plazo reglamentario y la presentación fué espontánea del contribuyente. (Acuerdo del Tribunal Central de 23 de Abril de 1929.) 174-1928.

LXXXII

Herencia. Es requisito indispensable para que puedan adicionararse a la herencia de un causante los bienes vendidos por él en el periodo de un mes antes de su fallecimiento, que los bienes se hallen en poder de los herederos, o que se haya reservado el usufructo u otro derecho vitalicio si se trata de enajenaciones anteriores en tres años a dicho momento ; y no hallándose en ninguno de esos casos, no puede verificarse la acumulación.

Fallecido un causante en 21 de Mayo de 1926, y otorgada una escritura de venta de algunos de sus bienes el 18 del mismo mes,

la legislación aplicable es la Ley de 28 de Febrero y el Reglamento de 26 de Marzo de 1927, conforme a la primera de las disposiciones transitorias de éste, ya que dispone que rijan respecto a los actos o contratos posteriores a 1.^o de Mayo de 1926.

Según el artículo 7.^o de la Ley de 28 de Febrero de 1927, reproducción del 7.^o de la de 26 de Julio de 1922, se consideran como parte del caudal hereditario a los efectos del impuesto : a) los bienes que hubiesen pertenecido al causante hasta un mes anterior a su muerte, y que al ocurrir ésta se hallen en poder de los herederos o legatarios ; y b) los transmitidos por el causante en los tres años anteriores a su muerte, reservándose su usufructo u otro derecho vitalicio u otros del adquirente, salvo si se trata de Compañías de seguro o renta vitalicia ; requiriéndose en el primer caso que al morir el causante se hallen los bienes precisamente en poder de los herederos, y en el segundo, que se haya reservado el usufructo u otro derecho vitalicio, en cuyo caso se adicionan siempre los bienes a la herencia, puesto que si el adquirente es heredero o legatario, no hay duda de que ha de pagar como tal, y si no lo es, se le considera legatario, según la Ley, a los efectos del impuesto. El liquidador estimó que el párrafo número segundo del artículo 75 del Reglamento, que dispone que el adquirente sea considerado como legatario, si es persona distinta del heredero, se ha de aplicar, no sólo al caso b), segundo de los indicados, sino al primero, a), basándose en que está inserto en el Reglamento en número y párrafo aparte ; pero esto no es admisible, porque las Leyes de 1922 y 1927 son absolutamente claras, y según ellas, el concepto de legatario atribuido al adquirente, se refiere sólo a las transmisiones del caso b), en que hay reserva del usufructo u otros derechos vitalicios, ya que en ese caso está comprendido el párrafo aludido ; porque si tal precepto se refiriese a las transmisiones del caso a), o sea a las transmisiones anteriores en un mes, no hubiera sido preciso que éste exigiera que los bienes transmitidos estuviesen en poder de los herederos, y porque tal conclusión llevaría la consecuencia de tener como no celebrados todos los contratos de enajenación de bienes hechos por un causante en el mes anterior a su muerte, lo cual no puede admitirse sin que la Ley lo diga expresamente ; y finalmente, porque a tal conclusión no puede llegarse sólo por el detalle de que en el Reglamento esté un p-

rrafo colocado en lugar distinto que en la Ley ; la Dirección de lo Contencioso, encargada de la gestión del impuesto, al dictar las reglas contenidas en la circular de 30 de Septiembre de 1922 para interpretar la Ley de 22 de Julio de ese año, claramente advierte que en los casos del apartado b), cuando el adquirente sea persona distinta del heredero, será considerado como legatario : no siendo, pues, el adquirente heredero ni legatario, no es posible aplicar el apartado a) del artículo 7.^o de la Ley y 75 del Reglamento. (Acuerdo del Tribunal Central de 9 de Abril de 1929.) 179 de 1928.

LXXXIII

Procedimiento. Recurso de nulidad. Procede este recurso contra los fallos de primera o segunda instancia, en que el Tribunal sentenciador haya incurrido en error de hecho en cuanto al fondo, claramente demostrado por prueba documental o pericial unida al expediente base del fallo : por lo que rechazado por uno Provincial un recurso como extemporáneo, dada la fecha de un escrito y la de ingreso de una liquidación, sin tener en cuenta que tal escrito era reproducción de otro entablando el mismo recurso dentro de los ocho días a contar de la notificación de la liquidación, es procedente la admisión del recurso de nulidad por haberse incurrido en manifiesto error de hecho. Acuerdo del Tribunal Central de 7 de Mayo de 1929 (185 de 1928), dictado en vista de los artículos 105, número primero, 106, 107, y 108 del Reglamento de Procedimiento de 29 de Julio de 1924, toda vez, además, que el Tribunal era competente y que el particular había renunciado al recurso contencioso-administrativo.

GABRIEL MAÑUECO.

Abogado del Estado.



Orbis. S.A.

MADRID. PI, MARGALL, 16

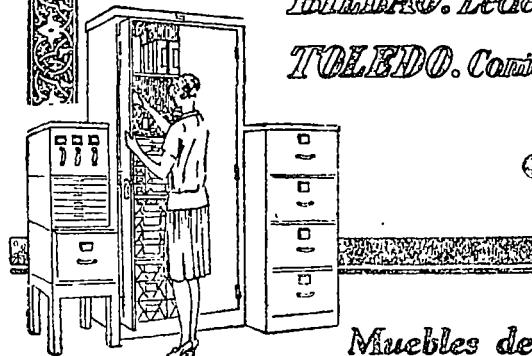
LA MEJOR
MAQUINA
DE
ESCRIBIR

BARCELONA. CLARIS, 5

SEVILLA. PI Y MARGALL, 25

BILBAO. LEDESMA, 18

TOLEDO. COMERCIO, 14



Muebles de Acero
para Oficinas



BERLOY

Taller de reparaciones de máquinas
de escribir de todas las marcas